

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6:336

МЕТОДИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ НЕЗАЛЕЖНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ПИТАННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ

METHODS OF TAX AUDIT IN THE SYSTEM OF INDEPENDENT FINANCIAL CONTROL: CLASSIFICATION ISSUES

Артюх О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет

На підставі критичного огляду наукових підходів досліджено сучасну проблематику класифікації методів податкового аудиту в системі незалежного фінансового контролю. Запропоновано систематизувати методи контролю з урахуванням їх універсальної природи та саме на такому підґрунті упорядковувати методичні прийоми податкового аудиту, синтезуючи при цьому специфіку методичних прийомів державного та недержавного контролю.

Ключові слова: методи у сфері державного та недержавного фінансового контролю, класифікація методів (методичних прийомів), синтезований комплекс спеціальних методичних прийомів податкового аудиту.

На основании критического обзора научных подходов исследована современная проблематика классификации методов налогового аудита в системе независимого финансового контроля. Предложено систематизировать методы контроля с учётом их универсальной природы и именно на таком основании классифицировать методические приемы налогового аудита, синтезируя при этом специфику методических приемов государственного и негосударственного контроля.

Ключевые слова: методы в сфере государственного и негосударственного финансового контроля, классификация методов (методических приемов), синтезированный комплекс специальных методических приемов налогового аудита.

On the basis of critical review of scientific approaches is investigated modern problems of classification of methods of tax audit in the system of independent financial control. In the work proposed to systematize the methods of control given their universal nature, and on this basis to classify methods of tax audit, suggesting the specificity of the instructional techniques in the field of state and non-state control.

Keywords: methods in the sphere of state and non-state financial control, classification of methods (instructional techniques) synthesized a complex of special techniques of tax auditing.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. На сучасному етапі процеси глобалізації економіки, розширення меж економічної діяльності суб'єктів господарювання зумовлюють стрімкий розвиток податкового аудиту в практиці незалежного фінансового контролю. Це вимагає розробки основних положень теорії та практики податкового аудиту, їх наукового обґрунтування. На сьогодні теоре-

тико-методологічний і практичний базис податкового аудиту в узагальненому сенсі синтезує положення традиційного аудиту та державного податкового контролю. У контексті саме такого синтезу варто досліджувати теоретичні та практичні основи податкового аудиту. Звичайно, у рамках даної статті не представляється можливим опрацювати всю проблематику теоретично-методологічних засад податкового аудиту, але започаткувати пошук у цьому напрямі з розкрит-

тям окремих питань за означеною тематикою цілком можливо. У цьому зв'язку досить важливим представляється дослідження сучасної проблематики систематизації методів (методичних прийомів) податкового аудиту на підставі критичного огляду наукових ставлень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Проблемні аспекти систематизації методів у сфері фінансового контролю висвітлювалися у працях відомих вітчизняних та зарубіжних учених: В.Ф. Максимової, О.Є. Найденко, С.М. Попової, Є.О. Закалінської, Н.М. Проскуриної, М.Б. Гупаловської та ін. Авторами досліджувалися питання класифікації фінансового контролю за його окремими складниками, що стало важливою передумовою подальших досліджень у напрямі систематизації методів і у сфері податкового аудиту.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є розкриття проблемних питань систематизації методів податкового аудиту у сфері незалежного фінансового контролю та розробка синтезованої класифікаційної моделі методів (методичних прийомів) на підставі сучасного осмислення їх універсальних властивостей.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Всеосяжність методів контролю з властивою йому системою підпорядкованих складників не могла не позначитися на побудові класифікації методів. Нині в науковому оточенні загально визнана необхідність систематизувати методи для найбільш глибокого усвідомлення їх сутності та виявлення специфіки, що, звичайно, сприятиме підвищенню дієвості контрольного процесу в системі управління суб'єктом господарювання. Разом із тим у фаховій літературі не спостерігається єдності в поглядах учених щодо класифікації методів, вибору ознак їх упорядкування. При цьому не можна не відзначити, що більшість науковців досить позитивно сприймає наявну концепцію функціонування багаторівневої систематизації методів наукового пізнання, за якою методи (за ступенем загальності та сферою застосування) поділяються на філософські, загальнонаукові, дисциплінарні, міждисциплінарні методи дослідження та методи спеціальних наук [1, с. 22].

У цьому сенсі заслуговують уваги напрацювання В.Ф. Максимової, в яких автор, аналізуючи метод економічного контролю, акцентує увагу на методах, що «підкреслюють зв'язок прикладних наук в єдиному науковому просторі з економіки», та на такому підґрунті пропонує систематизувати методи за кроками декомпозиції з виділенням базової класифікації методів дослідження (базовий метод, загальнонаукові методи, методи інших наук, власний метод економічного контролю), класифікації методів за визначенням і за елементами [2].

У цілому погоджуючись із декомпозиційним підходом дослідниці та приймаючи його за основу в розкритті систематизації методів податкового аудиту, слід зазначити, що більшість фахівців у такому ж логічному контексті пропонує класифікувати методи, але з обмеженням їх розподілу на групи, виділяючи тільки загальнонаукові методи, що ґрунтуються на категоріях теорії пізнання і використовуються в різних галузях знань, та спеціальні, які застосовуються безпосередньо у фінансовому контролі [3, с. 551; 4]. При цьому спеціальні методи зазвичай розглядаються науковою спільнотою як специфічні прийоми контролю [5; 6, с. 76].

Н.М. Проскуріна пропонує систематизувати методи аудиту за такими видами, як: загальнонаукові (методи історичності, логічності, системності та ін.); властиві аудиту (спеціальні та методи суттєвості); нормативно-правові; емпіричні або сенсорні (деталізації, групування, елімінування та ін.); методи інших наук (інформаційні, статистичні, комбінаторні, аналітичні та ін.) [7, с. 43]. Проте в наукових колах нерідко зазначається, що «немає потреби окремо виділяти запозичені методи через взаємопроникнення методів одних наук в інші та загальні (філософські) методи пізнання і загальнонаукові методи через їх схожість» [4] або, невинувато створюючи безліч так званих істотних ознак, надмірно деталізувати групи методів.

Р.Р. Кулик, розробляючи структуру методології аудиту, класифікує методи на загальнонаукові, притаманні фінансово-господарському контролю, специфічні [8, с. 104]. У подальшому дослідник групує загальнонаукові методи на наукові методи емпіричного та теоретичного дослідження, загальнологічні методи пізнання, специфічні методи досліджень [8, с. 114]. Доцільність такого групування викликає певний сумнів. Річ у тому, що властивостями будь-якого методу (зокрема, загальнонаукового) є теоретичний базис та емпірична апробація, тому виділення у чистому виді таких груп методів, на наше переконання, не є достатньо мотивованим. Також потребує пояснень і розподіл загальнонаукових методів на загальнологічні та специфічні методи досліджень.

На загальнонаукові, прикладні та соціологічно-психологічні розподіляє методи податкового контролю автор навчального посібника «Податковий контроль» [9, с. 37].

І.І. Гончар в аудиторському контролі пропонує додати комп'ютерні методи до загальнонаукових та спеціальних груп [10, с. 367].

Низка науковців групує методи контролю залежно від їх складності (складні та прості способи) або виходячи з місця контролю в системі наук та їх взаємозв'язку (загальнонаукові методи та методи відповідних наук: загальні методи менеджменту, обліку, контролю, економічного аналізу тощо) [11, с. 41].

Позитивно сприймаючи аргументацію вчених, слід зазначити, що систематизація методів

податкового аудиту здійснюється за ознаками, аналогічними системі фінансового контролю у зв'язку з тим, що методи є універсальними, практично єдиними незалежно від складників, різновидів та форм контролю. У цьому сенсі, пам'ятаючи принцип «бритви (леза) Оккама», вважаємо недоцільним пропонувати власне упорядкування методів податкового аудиту у сфері фінансового контролю через відсутність потреби множити вже наявні класифікації. Варто лише унаочнити найбільш поширене серед наукової спільноти групування методів фінансового контролю (у тому числі за його видами) за ступенем узагальнення (табл. 1).

На сучасному етапі спеціальні методи у сфері незалежного фінансового контролю представлені безліччю методичних прийомів, які застосовуються в аудиторських процедурах – відповідних діях аудитора. У цьому зв'язку не можна не зазначити, що відсутність інституційного закріплення та різні підходи до природи методу у науковому середовищі призвели до численного тлумачення його компонентів та їх упорядкування.

Так, колективом авторів підручника «Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту)» метод аудиту визначається за такими складниками, як методичні прийоми проведення аудиторської перевірки (фактична, документальна, зустрічна перевірки, опитування, обстеження тощо) та методичні прийоми її організації (суцільна, вибіркова тощо) [12, с. 37; 13].

У низці навчальних посібників з аудиту спеціальні методи представлені групою методичних прийомів: органолептичних, документальних (у вигляді перевірок за видами) [6, с. 76], розрахунково-аналітичних [13; 14] та узагальнення і реалізації результатів аудиту [15; 16]. Подібна логіка в систематизації методичних прийомів контролю простежується і в авторів навчального посібника «Внутрішньогосподарський контроль» [17, с. 58] та навчально-практичного посібника «Організація податкового контролю» [18, с. 170–186].

Розглядаючи аудит як практичну діяльність, колектив авторів навчального посібника «Аудит, методика і організація» розподіляє методичні прийоми на групи щодо визначення кількісного й якісного стану об'єктів аудиту (огляд, перерахунок, вимірювання, аналіз тощо), відхилення стану об'єктів від діючих правил (зіставлення показників) та оцінки стану об'єктів у часовому діапазоні (оцінка показників) [13]. Схоже угруповання методичних прийомів пропонує і М.І. Бондар, досліджуючи теорію та практику аудиту на підприємствах агропромислового комплексу [19].

Низка науковців поділяє спеціальні прийоми аудиту на прийоми фактичного (інспекція, інвентаризація та ін.) і документального контролю (огляд, запит, експертна оцінка, тестування та інші) [20; 21, с. 39].

Подібні методичні прийоми виділені дослідниками й у сфері податкового контролю з угрупованням за класифікаційними ознаками або без угруповання [22, с. 173]. Слід зазначити, що на сьогодні податковому контролю як складової частини державного фінансового контролю притаманні прямі (спостереження, обстеження, інвентаризація, експертиза та ін.) та непрямі (аналіз взаєморозрахунків з контрагентами, комунальних витрат, банківських рахунків та ін.) специфічні методи, які застосовуються у частині визначення правильності нарахування та сплати податкових платежів. Приєднують до такого упорядкування групу превентивних методів (масово-роз'яснювальна робота, дисциплінарні, адміністративні, матеріальні методи примусу, стимулювання) автори монографії «Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності» [23, с. 83].

В окремих роботах досліджуються й інші методичні прийоми податкового контролю, проте правомірність їх існування потребує більш докладного обґрунтування. Так, Ю.М. Васюк виділяє групу методичних прийомів процедурного характеру, але без розкриття їх сутності та доцільності виділення, деталізації за видами [24, с. 130]. У цілому ж можна зазначити, що переважна більшість методичних прийомів,

Таблиця 1

Класифікація методів контролю за ступенем узагальнення

Назва групи методів	Назва методів	Нотатки
Універсальні	Філософські методи (діалектичний, метафізичний, історичний, логічний та ін.)	Використовуються на всіх етапах пізнання в різних галузях знань. Вони абстрактні та не формалізовані, мають універсальний характер
Загальнонаукові	Методи формальної логіки, моделювання, аналізу, синтезу, дедукції, індукції, узагальнення та ін.	Використовуються в усіх науках або в їх більшій частині для розкриття певних завдань дослідження (не на всіх етапах пізнання)
Спеціальні (власні)	Методи аудиторського (у сфері аудиту), податкового контролю (у сфері державного фінансового контролю) та ін.	Використовуються окремими науками (зокрема, у сфері аудиту, у сфері оподаткування)

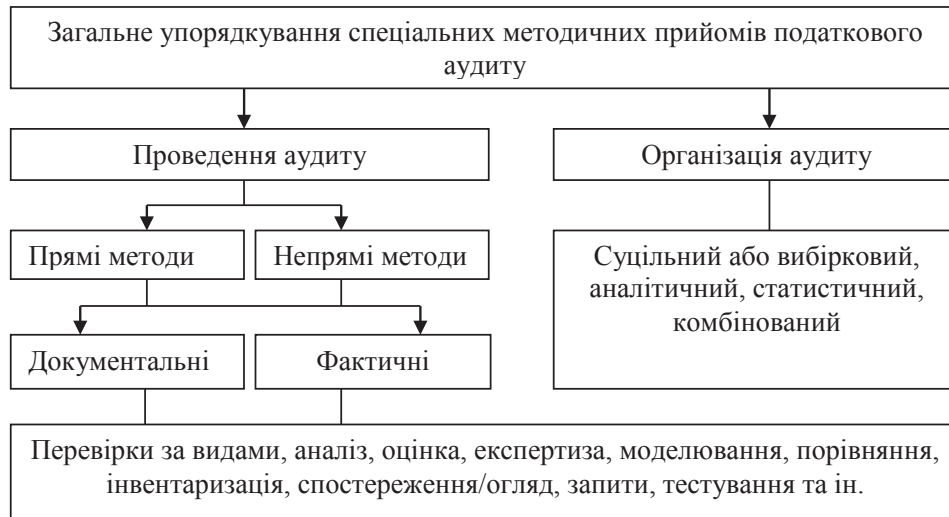


Рис. 1. Узагальнена схема синтезованого комплексу спеціальних методичних прийомів податкового аудиту

застосовуваних у податковому контролі, часто збігається з методичним інструментарієм складників незалежного фінансового контролю.

Підсумовуючи дослідження питань стосовно визначення та впорядкування методичних прийомів, варто зазначити, що немає сенсу розробляти для всіх підсистем фінансового контролю безліч методичних прийомів та групувати їх за різноманітними, часто несуттєвими ознаками. Впевнені, що не в цьому полягає науковість пошуку. На нашу думку, варто, узагальнюючи наукові судження, виділити універсальні методичні прийоми у сфері контролю та систематизувати їх за визначальними рисами. У подальшому для реалізації функціональних завдань і кінцевої мети контролю, застосовуючи у разі потреби декомпозиційний підхід, доцільно визначити групи специфічних прийомів, установлених для окремої підсистеми контролю (наприклад, для державного фінансового контролю, податкового контролю, традиційного фінансового аудиту, податкового аудиту та ін.). Утім, такі угруповання все одно залишаються символічними через інтеграційні властивості контрольних підсистем, у результаті чого природно відбувається трансформація (перетворення) та перехід методичних прийомів однієї підсистеми контролю в іншу. Так, експертиза є специфічним методичним прийомом податкового аудиту, але в такому ж призначенні широко застосовується

і в інших сферах: у системі податкового контролю, фінансового аудиту, державного фінансового контролю та ін.

Ураховуючи вищезазначене, впевнені, що саме на такому підґрунті треба систематизувати методичні прийоми податкового аудиту у системі незалежного фінансового контролю. При цьому доцільно зауважити, що власні прийоми податкового аудиту, на наше переконання, являють собою в сукупності синтезований комплекс прийомів традиційного (фінансового) аудиту та податкового контролю (рис. 1).

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. На підставі критичного огляду наукових підходів розглянуто проблемні аспекти сучасного класифікування методів у системі незалежного фінансового контролю та зазначено, що для упорядкування методів контролю варто враховувати їх універсальні властивості. Саме на такому підґрунті запропоновано систематизувати методичні прийоми податкового аудиту з відзначенням їх змістовної особливості – синтезу рис державного та недержавного контролю. У цьому сенсі не виникає сумніву, що дослідження проблемних аспектів систематизації методів податкового аудиту, розпочате у даній статті, уможливіє подальший науковий пошук в області теоретико-методологічного забезпечення фінансового контролю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Баскаков О.Я. Методология научного исследования: [учеб. пособ.] / О.Я. Баскаков, М.В. Туленков; 2-е изд., исп. – К.: МАУП, 2004. – 216 с.
2. Максимова В.Ф. Методологічні інновації у сфері економічного контролю / В.Ф. Максимова // Проблеми науки. – 2012. – № 7. – С. 2–8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/2485>.
3. Голуб О.Ю. Обґрунтування напрямків удосконалення методології фінансового контролю / О.Ю. Голуб // Розвиток теоретико-методологічних засад обліку, аналізу, контролю і аудиту: [монографія] / За заг. ред. д. е. н., проф. А.А. Пилипенка та к. е. н., проф. Г.Ф. Азаренкова. – Х.: ФОП Александрова К.М.; ІНЖЕК, 2012. – 640 с.

4. Гупаловська М.Б. Нові підходи до класифікації державного фінансового контролю / М.Б. Гупаловська // Ефективна економіка. – 2015. – № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.ua/pdf/11_2015/50.pdf.
5. Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність: [навч. посіб.] / З.Б. Живко, І.О. Ревак, М.О. Живко. – К.: Алерта, 2012. – 496 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1584072041535/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/kontrolno-revizijna_diyalnist.
6. Дерев'янюк С.І. Аудит: [навч. посіб.] / С.І. Дерев'янюк, Н.П. Кузик, С.О. Олійник [та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 380 с.
7. Проскуріна Н.М. Методологічні підходи до формування аудиторських процедур у системі незалежного фінансового контролю / Н.М. Проскуріна // Економіка та держава. – 2011. – № 1. – С. 41–45.
8. Кулік Р.Р. Методологія аудиту / Р.Р. Кулік // Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: [монографія] / За заг. ред. д.е.н., проф. М.С. Пушкаря – Тернопіль: Карт-бланш, 2012. – 220 с.
9. Найденко О.Є. Податковий контроль: [навч. посіб.] / О.Є. Найденко. – Х.: ХНЕУ, 2012. – 224 с.
10. Гончар І.І. Методичні прийоми і процедури в аудиті / І.І. Гончар // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. Спец. вип.: у 2-х ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій; відп. ред. О.О. Беляєв. – К.: ХНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 362–368.
11. Шпанковська Н.Г. Внутрішньогосподарський контроль: [навч. посіб.] / Н.Г. Шпанковська, О.С. Білова, О.І. Канська. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. – 154 с.
12. Немченко В.В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): [підручник] / За ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
13. Гордієнко Н.І. Аудит, методика і організація: [навч. посіб. для студ. екон. спец.]: у 2-х ч. Ч. 1 / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с.
14. Виноградова М.О. Аудит: [навч. посіб.] / М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 654 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1806020363455/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/metodi_auditu_finsanovoyi_zvitnosti_kriteriyi_otsinyuvannya.
15. Усач Б.Ф. Аудит: [навч. посіб.] / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://refleader.ru/jgem/erpolutraty.html>.
16. Дікань Л.В. Державний аудит: [навч. посіб.] / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна; за ред. проф. Л.В. Дікань. – К.: Знання, 2011. – 503 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1584072040675/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/derzhavniy_audit.
17. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: [навч. посіб.] / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
18. Попова С.М. Організація податкового контролю: [навч.-практ. посіб.] / С.М. Попова, В.Д. Понікаров, О.В. Кожушко. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 290 с.
19. Бондар М.І. Аудит в АПК: [навч. посіб.] / М.І. Бондар. – К.: ХНЕУ, 2003. – 188 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bib. Convdocs. org / v9533/?cc=2>.
20. Закалінська Є.О. Методи та прийоми дослідження, які використовуються під час аудиту цінних паперів / Є.О. Закалінська, Д.В. Макшанський, М.В. Атаманов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009 / Economics / 46818. doc. html.
21. Павлюк В.В. Контроль і ревізія: [навч. посіб.] / В.В. Павлюк, В.М. Сердюк, Ш.М. Акаєв. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 196 с.
22. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В.Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166–176.
23. Мельник М.І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: [монографія] / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів: Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України, 2015. – 330 с.
24. Васюк Ю.М. Податковий контроль як засіб державного управління / Ю.М. Васюк // Економіка та держава. – 2012. – № 2. – С. 129–132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.in.ua/pdf/2_2012/38.pdf.